法 学 研 究

税制结构的优化及其价值引领

张 守 文

(北京大学 法学院, 北京 100871)

摘　要: 税制改革在全面深化改革中居于重要地位,其重要路径是税制结构的优化。为此,应通过“价值—规范”与“结构—功能”分析,探寻我国税制结构在制度目标、制度功能、制度分权层面存在的突出问题,揭示直间结构、税类结构与央地结构的内在关联,并优化基础性的税种结构。基于“统一税法、公平税负、简化税制”的税制改革基本目标,应兼顾效率与公平、自由与秩序等多元价值,以体现税制的合理性;同时,应落实税收法定原则,坚持法治原则和法治精神,以体现税制的合法性。鉴于我国的“减税降费”和“营改增”等税制结构优化措施,都是在兼顾多元价值的基础上体现发展价值的引领,在构建新发展格局的新发展阶段,应将我国既往的“收入导向型税制”转变为“发展导向型税制”,从而构建更有助于促进经济社会发展的“包容性税制”,持续形成税收领域的良法善治,推进税收治理的现代化和国家治理的现代化。

关键词: 税制改革;结构优化;价值引领;发展导向;税收法治

中图分类号: F 812.42　　**文献标识码:** A　　**文章编号:** 1000-5919(2021)05-0147-12

一、背景与问题

我国自改革开放以来,一直重视推动税制改革。由于税制改革对经济、社会、政治、文化领域的改革影响甚巨,关乎国家治理根基之稳固,事关国家的全面发展,因此,在我国开启新发展阶段、构建新发展格局、推进现代化国家建设的背景下,尤其需要全面深化税制改革,推进税制结构优化,这是影响发展全局的重大现实问题。

近年来,尽管税制改革在某些具体领域(如“营改增”)有较大推进,但整体税制结构优化的目标远未实现,这与税改的复杂性和艰巨性,以及改制缺少明晰的价值引领直接相关。因此,既应基于税改的系统性,综合考量政治、经济、社会等诸多要素①,不断优化税制的结构和功能,又要明确整体税改的价值目标。概而言之,全面推进税制结构优化,切实加强价值引领,是我国当前税制改革亟待解决的核心问题。

依据国家对全面深化改革的顶层设计,以及“财政是国家治理的基础和重要支柱”的判断,国家冀望通过预算制度、税收制度、财政体制三大改革,推动政治、经济、社会等领域的改革深化②,由此使税制改革的重要性更加凸显,迫切需要厘清其存在的结构问题并予以系统解决。在当前的新发展阶段,如何

收稿日期: 2021-01-18

作者简介: 张守文,男,黑龙江齐齐哈尔人,北京大学法学院教授。

基金项目: 本文系国家社科基金重大专项“税收立法的核心价值及其体系化研究”(项目编号:19VHJ008)的阶段性成果。

① 以税收为主体的财政,是连接政治、经济和社会三大系统的媒介和重要环节。参见神野直彦:《体制改革的政治经济学》,王美平译,北京:社会科学文献出版社 2013 年版,第 8—13 页。

② 财税体制改革作为各个领域改革的交汇点,是影响全面深化改革的突破口。参见高培勇:《论国家治理现代化框架下的财政基础理论建设》,《中国社会科学》2014 年第 12 期,第 102—122 页。

通过结构优化推进税制改革,尤其需要进一步的理论解析和制度回应。

税制的结构如何,会直接影响其分配收入、宏观调控和保障稳定的功能,事关经济社会的稳定发展和国家的长治久安。为此,应结合税制结构的实然问题,通过可行的优化路径,推动税制整体功能的提升。由于我国税制现存的结构问题,与其价值体系不清、具体价值取舍不明直接相关,因此,应结合“理想税制”的“应然结构”,强化价值引领,并将相关基本价值融入税制优化过程中,从而推进税制改革的全面深化和税制功能的综合提升。

有鉴于此,应通过探寻我国整体税制存在的结构问题,探讨税制结构优化及其价值引领问题。本文试图说明:以往税制结构的构建和研究,更为关注税制的分配收入功能(以下简称收入功能)①,由此形成的“收入导向型税制”亦曾发挥过重要作用,但在强调高质量发展的新发展阶段,要构建新发展格局,推动经济社会的全面发展,就不能仅强调税制的收入功能,尤其不能将收入功能限定为汲取财政收入的功能,而应同时关注其多元价值目标,重视其对发展的促进和保障,并由此构建“发展导向型税制”或称“发展型税制”②。

据此,税制结构的优化及其研究,不应仅从经济层面着手,更应从法律层面加以解析,从而找到形成结构问题的制度根源;同时,各类税制结构的优化,都应贯穿相关的价值引领,符合构建税法统一、税负公平、税制简明的改革目标或原则。只有在“价值—规范”的框架下,厘清相关价值体系,才能明晰税制结构优化的方向和路径,推动整体税制改革的持续完善,从而为税收治理现代化奠定重要制度基础③。对上述问题的探讨不仅有助于推进税收立法理论乃至整体税收法治理论的发展,也有助于丰富税法的价值论和运行论研究,增进税法理论的解释力和指导力。

二、我国税制的结构问题及其反思

基于“价值—规范”的分析框架,为了说明税制优化应当体现的重要价值,有必要先从“规范”的层面,探讨我国现行税法制度存在的结构问题,分析其对税制功能的影响,从而明晰税制结构优化的方向,揭示价值引领的重要意义。

既往有关税制结构的大量研究,分别侧重于税制的宏观结构和微观结构。前者涉及整个税法制度体系的构成,主要包括“直间结构”“税类结构”和“央地结构”;后者涉及具体税种制度的构成,主要包括与课税要素相关的实体制度和程序制度。由于整体税制改革需从宏观框架入手、微观制度落脚,因而有关宏观结构的探讨历来备受关注,其中,“直间结构”涉及主体税种制度选择,“税类结构”涉及商品税、所得税和财产税等税类制度组合,“央地结构”涉及中央与地方的税权分配。上述三类结构紧密关联,层层递进,是分析税制结构问题的重要维度,循此有助于发现和揭示整体税制改革存在的主要问题。

从税制改革实践看,我国2014年开启的新一轮税改,核心就是“优化税制结构”,其具体路径是“逐步提高直接税比重,完善地方税体系,坚持清费立税”④,恰好与上述三类结构对应。其中,“提升直接税的比重”事关“直间结构”的优化;“坚持清费立税”以及与其相关的税收立法,会影响“税类结构”的

① 有研究者认为税制结构优化主要包括税种结构、税负结构、征管构成的优化,而这些结构都与收入相关。参见朱广俊、刘佐:《优化税制结构的理论思考》,《经济研究》1998年第4期,第30页。

② 相关探讨可参见张守文:《论“发展导向型”的税收立法》,《法学杂志》2016年第7期,第8—17页。

③ 税收治理现代化的核心是税收法治现代化,其制度基础尤为重要。参见张斌:《推进税收治理现代化的思考》,《财政科学》2018年第8期,第23—27页。

④ 2014年的《深化财税体制改革总体方案》提出的上述改革路径,与2013年《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》(以下简称“改革决定”)所强调的“深化税收制度改革,完善地方税体系,逐步提高直接税比重”是一脉相承的。

完善;“完善地方税体系”则涉及“央地结构”的改进①。

在经济学特别是税收学领域,对与上述三类结构相关的收入及其分配曾有诸多重要研究,但税制改革的对象毕竟是税收制度或税法规范,因此,更要从法学维度审视其制度基础,揭示整体税法制度的结构问题及其成因,并推动其持续优化和完善。为此,下面将着重基于税法制度的视角,分别从制度目标、制度功能和制度分权的层面,对上述三类结构展开解析,以揭示各类税制结构优化的特殊问题和共性问题。

(一)“直间结构”与制度目标

在“直间结构”的优化方面,对于将“提高直接税比重”作为税制改革的重要目标,学界尚存在不同认识②。即使完全认同该目标,亦不应仅从收入视角将直间结构看成“收入结构”,而更应将其视为“制度结构”,因为直接税的获取应以税制为基础,其收入占比高低只是税法制度实施的结果。

尽管在直接税中,所得税占重要地位,但其制度建设目标并非增加新税种或提高税率,而是增进税制的公平性和合理性。只有构建体现相关价值的“好的税制”,才能促进经济发展,从而扩大广义税基,增加税收收入,并由此使国家能够充分提供公共物品,形成国家与国民之间的“良性取予关系”。因此,确保税制合理和税负公平,为市场主体减压力、增动力,使其有活力,并由此形成“和谐征纳关系”,促进经济与税收的协调发展,才是税制改革所追求的目标。

此外,“提高直接税比重”不能仅靠所得税制度,还要发挥财产税制度的重要作用,这对于地方财政更为重要。基于税制的整体性或系统性,既不能片面强调所得税而忽视财产税,也不能仅考虑其收入功能,还需关注其宏观调控等功能,这样才能兼顾效率与公平等多元价值目标,保障经济和社会的稳定发展,实现国泰民安。

从“结构—功能”的角度看,“直间结构”的调整,会影响税种结构以及相关的税制功能,但各国的“直间结构”差别较大,并无一定之规,究竟何种“直间结构”更合理,亦难有定论。仅就收入功能而言,直接税或间接税均可成为重要的收入来源。随着我国共享型分税制的逐渐形成③,直接税和间接税中的多个税种已变为中央与地方共享税,其宏观调控功能日益突出④。例如,随着“营改增”的制度变革完成,即使是最能体现“税收中性”的增值税,也在产业结构调整和总体经济运行方面发挥着重要的调节作用,这正是国家力推“营改增”的重要原因。因此,对“直间结构”的制度优化,尚需关注其宏观调控功能和保障稳定功能,探寻制度变革对市场主体负担和经济运行的直接影响,力求使其有助于促进和保障国家的经济发展和政治安定。

总之,“直间结构”优化的目标,不是通过增加直接税税种来增加收入,也不是单纯增加所得税的收入占比,而应通过税收制度的改进实现其多种功能。基于我国的经济发展阶段和整体税制架构,间接税

---

① “央地结构”的改进与地方税权的落实密切相关。参见叶金育:《法定原则下地方税权的阐释与落实》,《苏州大学学报(哲学社会科学版)》2016 年第 5 期,第 60—73 页。

② 有学者认为,以直接税与间接税的关系表示税制结构,无法将全部税种划分为直接税与间接税,也不利于分析税制结构的经济增长效应与收入分配效应。参见马国强:《税制结构基础理论》,《税务研究》2015 年第 1 期,第 3—15 页。

③ 相关探讨可参见张守文:《论“共享型分税制”及其法律改进》,《税务研究》2014 年第 1 期,第 58—63 页。

④ 我国直接税比重的提高受到诸多限制,不能忽视间接税在再分配中的作用。参见李文:《我国的税制结构与收入再分配》,《税务研究》2015 年第 7 期,第 38—42 页。

制度仍将长期处于重要地位,并且,间接税“占比”较高的格局在短期内恐难改变①,因此,应当对提高直接税比重的制度目标有客观认识,并着力通过发挥税制的多种功能,实现其多元的价值目标,促进经济社会的有效发展。

(二)“税类结构”与制度功能

税类结构是上述“直间结构”的进一步延伸,其中,作为直接税的所得税和财产税,以及作为间接税的商品税,是公认的三大税类。尽管我国商品税的税种数量因“营改增”而略有减少,但前述经济发展阶段以及整体税制的特点,决定了商品税在我国整体税收收入中的占比仍将长期占据高位,这是研讨税类结构问题的现实基础。

在税类结构的制度构成方面,商品税制度和所得税制度更受重视,这与国家的现实需要直接相关:一方面,我国作为“发展中”的大国,确需获取足额的税收收入,并将其作为国家促进经济社会发展的基础;另一方面,我国作为发展中的“大国”,也需要有效的税收调控,并以此保障和促进经济社会的健康、稳定发展。因此,从获取足额收入的角度,税类结构应有助于获取税收收入;而从宏观调控和保障稳定的角度,针对“发展中大国”存在的诸多差异性及其导致的经济失衡问题,应通过优化税类结构,来缓解中央与地方以及各地区、各行业的“发展失衡”问题。考虑到商品税制度和所得税制度覆盖全国,直接影响市场交易和整体经济运行的效率与公平,更应强调其“统一性”;而财产税制度与地方结合更为紧密,更应体现其“地方性”和“差异性”,从而为各地差异化发展提供制度支撑。

上述三大税类的制度功能,是各类具体税种制度的特殊功能的综合。只有充分把握具体的增值税制度、关税制度、所得税制度、房产税制度等税种制度的功能,才能全面理解三大税类的制度功能,并揭示从税种到税类的复杂结构对相关制度功能的影响。因此,应从系统的视角,关注每个税类所包含的各个税种,分析其在分配收入、宏观调控等方面的重要制度功能,尤其要防止仅重视收入功能而忽视或漠视其他功能。只有全面理解整体税制功能的复杂性和多元化,才能全面推进税制结构的优化。

(三)“央地结构”与制度分权

在“央地结构”方面,中央与地方的税权如何划分、收入如何分配,历来是国家治理需特别关注的问题②,对于“直间结构”“税类结构”亦有重要影响,因此,对于在税制结构中处于重要地位的“央地结构”,尤其需要作出相应的制度化安排。由于央地之间的税收收入分配,取决于税法制度上的分权安排,因此,“央地结构”实质是一种“税权结构”,并且,上述“直间结构”和“税类结构”最终也都体现为“税权结构”③。

我国自“94 税改”以来,确立了中央税、地方税以及中央与地方共享税的分配格局,但随着税制改革的不断深化,地方税制度变革频仍,许多地方税税种被合并或取消,而中央与地方共享税的比重则不断提高,由此形成了“共享型分税制”。上述制度变迁挤压了地方政府的税收收入空间,迫使其大量依赖“非税收入”,导致土地财政、地方债、PPP 等领域的问题此伏彼起④,因此,如何通过制度安排切实保障地方政府履行职能所需的稳定收入,并构建相应的地方税体系,已成为税制改革需关注的重要问题。只

---

① 我国在工业化中期与后期,只能实行商品税为主的税制结构;进入后工业化时期后,应继续实行商品税为主的税制结构。参见马国强:《经济发展水平、税收政策目标与税制结构模式》,《税务研究》2016 年第 5 期,第 3—16 页。

② 分税制改革是基于主体税种的分成制,它构建了大国治理所必需的激励框架。参见付敏杰:《分税制二十年:演进脉络与改革方向》,《社会学研究》2016 年第 5 期,第 215—240 页。

③ 关于税权的分配,相关探讨可参见张守文:《税权的定位与分配》,《法商研究》2000 年第 1 期,第 43—49 页。

④ 可参见孙秀林、周飞舟:《土地财政与分税制:一个实证解释》,《中国社会科学》2013 年第 4 期,第 40—59 页;杨灿明、鲁元平:《地方政府债务风险的现状、成因与防范对策研究》,《财政研究》2013 年第 11 期,第 58—60 页。

有通过法治化的制度分权,合理确立税权结构,构建税权与事权相匹配的“央地结构”,才可能有效解决上述诸多问题①。

在“央地结构”中,税收立法权的分配具有基础地位。基于国家对税收法定原则的强调,全国人大力推税收立法,进一步确立了中央税收立法权的核心地位。同时,为了保障地方税收利益,实现“激励相容”,相关税收法律也为地方税收立法权保留了较大空间,由此形成的制度分权有助于解决地方差异导致的诸多问题。此外,2018 年国税与地税的机构合并,虽使税收征管权再度统一,但税收收益权的分配仍未实现真正的制度化,这是各级政府作为利益主体更为关注的问题,需要在制度分权方面,使央地之间以及地区之间的税收收益权分配尽量均衡②。例如,在“营改增”以后,尽管对增值税收入的分成安排能够在短期内缓解地方收入分配问题,但从长期看,如何构建地方税体系,确保地方政府能够获取稳定的税收收入,仍是亟待解决的重要问题。因此,对房产税或房地产税、消费税等能否成为地方税税种,学界已有诸多探讨③,但其中涉及的制度分权问题,仍需通过“央地结构”的税制优化加以解决。

(四)三类税制结构的共性问题

与上述三类税制结构相应的制度分权,会影响制度功能,并进而影响制度目标的实现,因此,尽管三类税制结构涉及不同层面,但仍存在诸多共性问题。例如,在税制优化的方向上,由于制度目标、制度功能和相应的制度分权,与相关理念和价值导向直接相关,因此,以往在制度设计和理论研究方面,普遍关注三类结构的收入功能,并由此形成了“收入导向型税制”。但随着国家现代化目标的确立,结合新发展阶段的现实需要,各类税制结构优化都必须强调新发展理念和相关价值引领,以发挥其全面促进经济社会发展的功能,因而需要构建“发展导向型税制”。

此外,上述三类税制结构都与更基础的“税种结构”直接相关。目前,对于税种结构如何优化,尚缺少整体擘画,这是影响我国税制改革进程的突出问题。例如,在构建现代税制方面,究竟应设置哪些税种,各税种之间是何种关系?不同税种的目标是否存在冲突,是否存在应征税而未征税的空白区域?应否开征新税种、停征不合时宜的税种?等等,这些都需要加强国家税制改革的顶层设计。

要改进上述三类税制结构,实现其整体优化,应通过更为微观的税种结构④,揭示各类结构之间的内在关联。首先,税种结构会影响“直间结构”的合理性。对于各类税种在“直间结构”中的归属及其相互关系,已有大量理论研讨,只有在制度设计上确保具体“税种结构”合理,才可能在整体上保障“直间结构”的合理性。其次,税种结构也影响“税类结构”的构成。目前对于我国各个税类应包括哪些税种,尚存在不同认识。只有明确各类税种的性质、定位及其逻辑关联,确立合理的税种结构,才能形成合理的税类结构。最后,税种结构还影响“央地结构”。毕竟,现行分税制实质是通过“分税种”来“分税收收入”,因此,税种结构会直接影响税收收入在央地之间的归属和分配,并影响分配秩序和整体发展⑤。可见,就上述三类税制结构而言,“税种结构”是嵌入其中、无法绕开的基础结构。优化税种结构,尤其有助于实现我国税制的合理化和现代化,解决宪法和税法层面的相关问题。

---

① 赋予地方相应的税收立法权,使其拥有相对完整的税权,是破解地方财政困难、合理建构央地财政关系的现实考量。参见苗连营:《税收法定视域中的地方税收立法权》,《中国法学》2016 年第 4 期,第 159—178 页。

② 有学者认为量能平等负担是地方税收立法权的首位价值功能,应结合负税能力的地域差异度来确定立法授权范围。参见黎江虹、沈斌:《地方税收立法权的价值功能转向》,《法学》2019 年第 7 期,第 67—82 页。

③ 可参见朱青:《完善我国地方税体系的构想》,《财贸经济》2014 年第 5 期,第 5—13 页,等等。

④ 税种结构变动是影响税制改革的重要内容,由此切入可以发现税制演变的规律。参见刘振亚、李伟:《我国税制演变影响因素分析——以税种结构变动为视角》,《中国人民大学学报》2016 年第 2 期,第 69—78 页。

⑤ 如何确立央地关系方面的税种分配方案,会直接影响分配秩序和整体发展。参见吕冰洋:《“顾炎武方案”与央地关系构建:寓活力于秩序》,《财贸经济》2019 年第 10 期,第 50—65 页。

总之,在税制改革过程中,在制度或“规范”层面,应分别从制度目标、制度功能和制度分权的角度,反思上述三类税制结构的个性问题,同时,也应看到其内在关联和共性问题,并在此基础上关注各类结构的多元功能,重视基础性的税种结构,摒弃以往偏重“收入功能”或“收入目标”的思维,推动整体税制从“收入导向型税制”向“发展导向型税制”转变①。事实上,从强调“结构性减税”到普惠性的“减税降费”,已经体现了我国税制转型的发展导向②。在上述税制转型过程中,尤其需要明确税制结构优化的目标,并加强相应的价值引领。

三、税制结构优化的目标及其价值引领

如前所述,税制结构的优化不能仅关注收入功能,还须综合考虑其他功能,以实现整体税制的多元目标,促进各类主体的全面发展。上述多元目标的确立,体现了税制改革对多种价值的融入,其中涉及效率与公平、自由与秩序、安全与发展等诸多价值的协调,而由此形成的现代税制的价值体系,则直接关乎税收正义的实现。唯有兼顾上述各类价值的协调,推动整体税制的优化和转型,才能构建具有合理性和合法性的“好的税制”。

(一)税制结构优化的目标:合理性与合法性兼备

税制结构优化的目标,是通过提升税制的合理性和合法性,构建“好的税制”,其重要路径是融入相关重要价值并强化价值引领。从国内外的制度实践看,对税制的合理性与合法性有多种评判标准,但只有能够兼顾效率与公平、自由与秩序,从而能够保障和促进发展的税制,才是具有合理性的税制;同时,只有符合宪法和法律要求,充分体现法治精神和法治原则的税制,才是具有合法性的税制。上述兼具合理性与合法性的税制,才能称为“好的税制”③。

“好的税制”不仅需要优化税制的宏观结构,也需要完善其微观结构,因为合理性与合法性终究要在具体的税种制度中加以体现。我国自改革开放以来,从 1984 年的工商税制改革开始,以十年为周期,共进行了四次大规模的税制改革,历次税制改革的核心目标,都是通过税制结构优化,提升税制的合理性与合法性;同时,历次改革的重要路径,都是通过相关重要价值的融入,引领税制改革走向完善④。

例如,“84 税改”的目标是将计划经济体制下残缺不全的“准单一税制”,转变为更为合理的“复合税制”,其基本路径是充实税制结构,以适应商品经济发展和国家财政需要。为此,国家开征了一系列重要税种,形成了基本的“税类结构”和“直间结构”。在“84 税改”的基础上,“94 税改”继续优化税制结构,奠定了与市场经济相适应的现行税制的基本架构,形成了“央地结构”的初步格局。其后的“04 税改”基于我国加入 WTO、融入经济全球化的背景,通过对相关税种的合并、取消、停征,使“税种结构”进一步优化。自 2014 年开启的新一轮税制改革的目标,是在全面深化改革和全面依法治国的新时期,对税制结构进行更为全面的优化,以适应市场化、信息化、全球化、法治化的更高要求。

历次税改所确立的重要目标,都以税制结构优化为其实现的基本路径。其中,奠定我国现行税制基本框架的“94 税改”,确立了“统一税法、公平税负、简化税制”的目标,至今仍有重要现实意义。上述的

---

① 有研究表明,中国税制整体具有累退性,应从有利于发展的角度推动公平分配。可参见岳希明等:《中国税制的收入分配效应测度》,《中国社会科学》2014 年第 6 期,第 96—117 页。

② 可参见张斌:《减税降费的理论维度、政策框架与现实选择》,《财政研究》2019 年第 5 期,第 7—16 页;李华:《高质量发展目标下税收体系构建与减税降费再推进》,《税务研究》2019 年第 5 期,第 25—29 页。

③ 我国 2013 年的“改革决定”提出构建“科学的财税体制”,从而实现“优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、保障国家长治久安”的目标,这与“好的税制”具有内在的一致性。

④ 关于四次税制改革的周期形成、主要内容以及价值引领的变化,参见张守文:《税制变迁与税收法治现代化》,《中国社会科学》2015 年第 2 期,第 80—102 页。

“统一税法”强调税法制度应具有统一性,以体现法治原则和法治精神,因而与合法性的要求相一致;而“公平税负、简化税制”,则与公平、效率的价值,以及市场主体负担、纳税人遵从成本等直接相关,因而更多体现了合理性的要求。通过优化税制结构实现上述目标,提升税制的合理性与合法性,一直是历次税改的核心任务,也是未来税制改革的基本方向。

例如,我国针对税法不统一、同类主体被区别对待的问题,曾在多次税改中合并或取消相关税种,使税制更统一,税种结构更合理;针对税负不公平的问题,着重通过税种结构与具体课税要素结构的优化,来体现公平价值;针对税制不够简化、纳税人遵从成本高的问题,通过立法不断减少税种数量,并努力使税制更为简明易行①,从而提升征纳效率。尽管上述方面已有较大改进,但相对于经济和社会发展的现实需要,以及良法善治的要求,仍有相当大的改进空间。

由于“直间结构”“税类结构”和“央地结构”的优化,最终都具体体现为“税种结构”的完善,因此,我国历次税改都力推税种的合并、取消、停征等,以期构建合理的税种结构。例如,在税种合并方面,现行税种有多个是“二合一”的结果,其中,企业所得税、房产税、车船税等税种,分别由内资企业所得税与涉外企业所得税、房产税与城市房地产税、车船使用税与车船使用牌照税“合并”而来。上述税种的“二合一”以及相应的制度整合,有助于解决内外有别的“二元税制”问题,增进税收制度的公平性、简明性,从而提升相关税种制度的合理性与合法性,实现“统一税法、公平税负、简化税制”的基本目标。

围绕上述目标所展开的税制改革,有助于推动我国税制体系的不断完善,持续提升整体税制的合理性与合法性。从系统论的角度看,税制体系作为一个整体,其结构优化应考虑各类制度的内在关联,并顾及市场主体的负担,以及对市场机制的影响,由此形成的税制结构才既能具有法治所要求的统一性和协调性,又能兼顾效率与公平,从而具有合理性和合法性。

(二)税制结构优化的价值引领

上述“统一税法、公平税负、简化税制”的目标,对应着税法的三大原则,即税收法定原则、税收公平原则和税收效率原则,体现着秩序、公平、效率等基本价值的要求,因而是历次税改都无法绕开的。历经多次税改,上述目标至今仍未完全实现,这既说明税制结构优化是一个艰巨的任务和动态的过程,也与我国新世纪以来税改目标不够明晰、价值引领不足有关。

如前所述,税制结构优化的目标,是构建兼具合理性与合法性的“好的税制”。而只有切实体现公平与效率、自由与秩序等价值,并在此基础上体现更高位阶的“发展”价值,才能使税制的合理性与合法性兼备,并由此保障税收正义的实现。因此,非常有必要在税制结构优化目标中充分融入或体现上述多元价值。

例如,基于公平与效率的价值,一方面,税制结构的优化,应贯彻税收公平原则,做到普遍征税、平等征税,既要在国家与国民之间确保税负合理,又要在各类纳税主体之间实现税负公平;另一方面,无论是税种开征,还是各类税制结构的安排,都不应增加市场主体的额外负担,并应有助于提升经济效率,降低征税成本,体现税收效率原则的要求②。此外,基于自由与秩序的价值,对税制结构优化可以分别从“税”和“制”两个方面加以解析,一方面,从“税”的角度,税制安排应当适度,不应使纳税人负担过重,从而保障纳税人的生产经营自由和基本人权;另一方面,从“制”的角度,税制结构应体现法治的要求,

---

① 也有学者认为,税法规范的数量不断增长,并非因为开征新税种,而是已有税种变得越来越复杂,以适应经营环境复杂化、配套法律变化以及税法精准实施的要求。参见桑德福(Cedric Sandford):《成功税制改革的经验与问题第4卷:税制改革的深层次问题》,许建国等译,北京:中国人民大学出版社2001年版,第89页。

② 为了促进经济的长期增长和持续发展,必须建立兼顾“公平”与“效率”的税制结构。参见夏杰长、王新丽:《促进我国经济增长的宏观税负与税制结构探析》,《经济社会体制比较》2003年第3期,第112—118页。

确保税法所确立的分配秩序①。只有将上述公平与效率、自由与秩序等价值融入各类税制结构优化过程,落实于具体制度完善之中,才能保障税制改革的正确方向,构建“好的税制”或称“理想税制”,从而有效促进市场主体和整体经济社会的“发展”。

对于“好的税制”应符合的条件或原则,从配第到斯密,从穆勒到萨伊,从瓦格纳到马斯格雷夫,等等,许多著名学者都曾有重要论述,且都与上述几类重要价值密切相关。尽管对上述学者的观点见仁见智,但都强调多元价值在税制中的有机融入,由此才能构建兼具合理性与合法性的“好的税制”②。

从融入多元价值的角度看,“好的税制”至少应符合以下条件:第一,税制应具有经济上的合理性,其内部结构、覆盖范围、负担确定等都应合理。其中,税制内部具体制度的类型与规模、实体与程序等结构合理,是提升税收效率和促进经济社会发展的基础。第二,税制应能够有效兼顾各方利益,确保横向公平和纵向公平。如果税制结构不合理,存在征税空白,或者因征税过度导致某些主体负担过重等,就会影响税收公平。第三,税制的各个部分应相互协调,能够成为有机整体。如果税制结构支离破碎,一国的不同区域各自为政,就会影响税制的统一性和税法秩序的形成。第四,税制应当简明易行,更易于征纳双方遵守,并有助于提升行政效率和经济效率,保障市场主体的经济自由③。

可见,上述“好的税制”,需要符合经济的合理性,体现制度的公平性、协调性、统一性和简明性,其中贯穿着对税法统一、税负公平、税制简明的要求,并集中体现着对发展价值的追求。尽管对发展可以从理念、价值、目标等不同层面理解,但如将其作为税制内在的功用价值,则是强调税制应有助于促进和保障发展。由于在实现公平与效率、自由与秩序等价值的基础上,才能有效促进和保障发展,因此,发展价值在多元价值体系中处于更高的位阶。

总之,“好的税制”因体现效率与公平、自由与秩序等多元价值而具有合理性,并由此更有助于促进纳税主体和整体经济社会的全面发展;同时,融入多元价值的税制更能兼顾各类主体的利益,并得到其有效遵从,从而具有合法性。因此,应将多元价值融入税制优化的目标之中,并据此构建“好的税制”。此外,在多元价值体系中,尤其应强调发展价值的协调和引领,这有助于化解多元价值之间的冲突,并发挥整个价值体系对于税制优化的重要作用。

四、对发展价值的特别强调

在影响税制优化的价值体系中,相对于自由与秩序价值,以往对效率与公平价值的关注更多。此外,尽管普遍强调税制应有助于促进发展,但对于发展价值仍重视不够。随着发展理论研究的深化,应厘清发展理念、发展价值、发展目标、发展手段的内在关联,并在税制结构优化方面,将发展价值寓于发展目标之中,以体现发展价值的引领,从而促进国家与国民、征收主体与纳税主体的各自发展,并推动经济与社会的全面发展。

无论是税制的宏观结构优化,还是微观结构完善,都应体现上述多元价值,并通过发展价值的引领,

① 现代税法作为经济法的重要组成部分,具有突出的现代性和回应性,其目标是“形成一种自觉文明的公共秩序”。因此,税制结构优化应重视其目标中蕴含的秩序等价值。参见诺内特、塞尔兹尼克:《转变中的法律与社会:迈向回应型法》,张志铭译,北京:中国政法大学出版社 2004 年版,第 79—85 页。

② 其中,将公平与效率作为构建良好税制的核心价值,是源于西蒙斯的公平课税论、源于穆勒的最适课税论,以及源于维克塞尔的财政交换论的共性。参见赵志耘、郭庆旺:《税制改革分析的理论基础》,《税务研究》2001 年第 3 期,第 45—52 页。

③ 税制改革不仅是为了实现收入目标,还要实现其他目标,诸如改善横向公平或纵向公平,提高经济效率,简化税制等。参见桑德福(Cedric Sandford):《成功税制改革的经验与问题第 1 卷:成功的税制改革》,张文春等译,北京:中国人民大学出版社 2001 年版,第 5 页。

保障价值体系的内在协调,促进发展目标的实现。据此,我国针对纳税主体负担过重的问题,大规模实施“减税降费”,就是发展理念和发展价值的重要体现。强调发展价值在多元价值中的引领,更有助于促进经济社会发展、法律发展、人类发展等多个层面的发展。

由于税法制度覆盖范围广,事关经济社会的整体发展,尤其与人的生存权、发展权相关,涉及人的全面发展,因此,用发展价值引领税法发展,并由此构建“发展导向型”税制,既有助于推动经济和社会的协调发展,又有助于推动整体税制自身的发展。下面分别以“营改增”和其他税种结构的调整为例,来说明贯穿其中的发展价值。

(一)从“营改增”看发展价值

“营改增”是我国近年来最重要的税制改革,其初衷是通过增值税对营业税的“吸收合并”,体现税收中性,解决重复征税问题,从而减轻纳税人负担,使各类主体的税负更加公平,进而促进经济结构优化,推动经济发展。“营改增”作为对税制结构的优化,会有助于促进整体税制的发展;同时,“营改增”作为国家重要的减税措施,是促进经济发展的重要制度安排,它体现的恰恰是“发展导向”而不是单纯的“收入导向”。

“营改增”的全面完成,使增值税在商品税体系中更加“一税独大”,并几乎形成对整个经济交易领域的“全覆盖”。如此重要的税种,其制度结构是否合理,与其他税种之间的关系如何,都会直接影响经济发展。因此,应切实落实发展理念和发展价值,从有助于促进发展而不是单纯获取收入的视角,进行相应的制度调整和结构优化。

对于“营改增”能否促进经济发展,可从多个维度加以评判。例如,如果“营改增”确能优化产业结构、降低企业负担,推动经济增长,则应肯定其促进经济发展的重要功能;如果“营改增”完成后仍突出存在税负不公、市场主体负担较重、抵扣权行使不畅、重复征税犹存等问题,则应有针对性地进行制度改进。从现实情况看,“营改增”导致税率结构、优惠制度、发票制度等更趋复杂,并会影响税制的简明,对征纳双方提出了更高要求,因此,应着重关注制度变革增加的征纳成本,特别是征税机关的监督成本和纳税人的遵从成本,以免影响相关主体的发展和整体经济运行①。

此外,我国增值税制度自建立以来,曾经历了多次制度变革试点,从最初的开征试点,到后来的转型试点、扩围试点,直至全面的“营改增”试点,使增值税制度长期处于变动状态,导致税收法定原则未能得到全面落实,这会影响税法秩序的稳定和税收公平,进而影响经济发展和增值税制度自身的发展②。

例如,在对经济社会发展的影响方面,增值税作为第一大税种,在整体税制中占据重要地位,对“直间结构”的优化举足轻重,对经济社会发展具有广泛影响;同时,增值税的分成比例关乎地方政府的收入,影响“央地结构”的优化和地方税体系建设,以及税收收入的公平分配与区域的协调发展③。可见,增值税的制度变革,会影响“直间结构”“央地结构”等各类税制结构,并由此会影响经济社会发展。

又如,从增值税制度自身的发展看,在“营改增”试点期间,作为征纳依据的规范主要有两类,一类是原来的《增值税暂行条例》,另一类是财政部和国税总局发布的《营业税改征增值税试点实施办法》。

---

① “一个仁慈的税制设计者应设法达到对经济有效运行的损害最小化,并服从于解决外部性和社会分配目标”,这样才能有效促进经济和社会发展。参见斯莱姆罗德等:《税制分析》,李建军等译,上海:上海三联书店 2019 年版,第 13 页。

② 可参见张守文:《我国税收立法的“试点模式”——以增值税立法“试点”为例》,《法学》2013 年第 4 期,第 59—66 页。

③ 对于构建地方税体系的诸多不同观点,可参见杨志勇:《中国地方税系的构建与完善问题探讨》,《涉外税务》2013 年第 6 期,第 14—18 页,等等。

其中,前者尚有全国人大授权立法的基础,而后者则效力层级过低,为此,国务院又修改《增值税暂行条例》,将后者的主要内容纳入其中,但由此带来的税制繁复、税收中性不足等问题仍然非常突出。因此,通过制定统一的“增值税法”解决上述问题,是推动增值税自身发展的重要路径;同时,相关规范内在协调的“增值税法”,也更有助于促进经济社会的发展。

总之,只有在发展价值的引领下,综合协调各类重要价值,持续优化增值税的制度结构,才能有效促进经济社会发展,并推动增值税制度自身的发展。由于增值税制度在我国税制中地位特别重要,其制度中贯穿的发展价值,在其他税收制度中同样需要体现,因此,国家整体税制结构的优化或调整,都应强调发展价值的引领。

(二)从其他税种结构调整看发展价值

上述“营改增”是税种结构的重要调整,从其他税种结构的调整看,随着税种的简并,所得税的税种变少,而商品税、财产税的税种相对增多,为此,需要从整体税制设计的基础理论或原理,以及相关价值导向的角度,思考上述税种结构调整是否有助于促进经济社会发展,以及是否有助于税法制度自身的发展。

在我国推进“费改税”的过程中,有些新税种不断生成,如环境保护税、船舶吨税、车辆购置税等,实际上只是费的“变形”。在“负担平移”或“制度平移”(其实质是强调收入稳定)思想的引领下,形式上的制度调整并未带来整体税制的结构“重组”或优化,因而难以实现整体的税制改进和有效发展,其与“减税降费”等促进发展的思想也不甚相合。

例如,烟叶税的纳税主体、征税范围都比较特别,其影响面较小,税收收入并不多,因此,对其是否有必要单设该税种,可否将其并入增值税或消费税,或者单独对烟草行业收费等,一直存在不同看法。在烟叶税的税种存废方面,考虑到该税种与消费税制度存在目标冲突,从促进公平发展,保障公共利益的角度,从优化结构、简化税制、推动税法协调发展的角度,确实可将其予以废止①。

又如,相对于烟叶税,社会公众对房产税或房地产税则更为关心。由于对个人自住房屋应否征税,涉及大量复杂问题和利益平衡,各类主体认知差异较大,因而需要多种价值权衡,以确保税制设计更为公平、合理。从保障和促进发展的角度看,明确将一定面积的个人房产作为基本生活资料,并按照“基本生活资料不课税”的原则对其免税,更有助于保障个体的发展权,体现税制的合理性;同时,“超标”的新购房产不属于“基本”生活资料,即使对其适度征税,也会得到纳税人的理解和遵从,并有助于促进地方的经济社会发展。因此,切实兼顾需要与可能、历史与现实,全面考虑纳税人的现实收益或纳税能力,真正实现量能课税,会更有助于增进税制的合理性与合法性,并形成和谐的征纳关系,促进各类主体的协调发展。

其实,在促进发展方面,优化税制结构的目标与发展价值的要求是暗合的。无论是“结构性减税”,还是普惠性的“减税降费”,都是通过相关税制结构的优化促进发展②。各类旨在减税的制度安排,目标都不是获取短期收入,而恰恰是为了促进长远的经济社会发展。因此,各类税制优化都应体现发展价值的重要引领。

总之,无论是“营改增”,还是其他税种结构调整,都应加强效率与公平、自由与秩序等多元价值的协调,并在此基础上体现发展目标。为此,在未来的税制优化过程中,应强调多元价值的融入,突出发展

① 费茂清、石坚:《烟叶税探析》,《税务研究》2017 年第 9 期,第 47—50 页;张守文:《税制改革与税收立法的完善——以烟叶税为例》,《法学杂志》2018 年第 2 期,第 1—10 页。

② 国家通过减税为市场主体减负,更有助于促进经济发展。参见张守文:《减负与转型的经济法推进》,《中国法学》2017 年第 6 期,第 187—202 页。

价值的引领,从而形成具有包容性的税收制度①,这有助于促进经济社会发展和税法制度自身的发展,推动整体税制从“收入导向型”向“发展导向型”转变,而由此确立的兼具合理性与合法性的“好的税制”,会更有助于全面实现改革、法治与发展的目标。

五、结 论

在全面深化改革的过程中,税制改革是重中之重,而税制结构的优化则是其重要路径。在既往有关税制结构设计和研究中,人们普遍关注直间结构、税类结构和央地结构及其收入功能,从而形成了“收入导向型税制”。从法学视角看,对上述税制结构不应仅关注其收入功能,还应重视其多元价值,以及相关的宏观调控功能和保障稳定功能。为此,在税制结构优化方面,应在融入效率与公平、自由与秩序价值的基础上,突出体现税制的发展价值,从而在我国推进高质量发展的新阶段,构建更能够促进和保障发展的“发展导向型税制”②。

基于“价值—规范”的分析框架,本文从制度目标、制度功能、制度分权的维度,分析了我国税制存在的结构和功能问题,强调应重视各类税制结构的内在关联和共性问题,并优化基础性的税种结构。基于以往税制改革所确立的“统一税法、公平税负、简化税制”的基本目标,本文强调应重视税制优化的合理性与合法性,其中,合理性涉及效率与公平、自由与秩序等多元价值的兼顾;合法性则涉及法定原则的落实,以及对法治原则、法治精神的遵循。从“营改增”以及其他税种结构的制度调整看,增值税、烟叶税、房产税等税制优化,都应在兼顾多元价值的基础上,突出发展价值,从而在“价值—规范”框架下,体现价值对规范的引领,以及规范对价值的融入,这对于我国整体税制的优化亦具有普遍意义。

税制结构优化与税收立法密不可分。无论税制结构如何变革,最终都要通过税收立法加以确认,这是税收法定原则的基本要求。要提升税收立法的质量,就要分析和解决整体税制存在的结构问题,同时,也要结合税收立法自身存在的结构问题不断加以改进,从而实现整体税制的持续完善。通过税收立法推进税制结构优化,应切实回应经济社会发展需要,这既是一个政治过程,也是一个法治系统工程③。因此,税收立法不能简单地搞“税制平移”,而应在整体结构上有所改进,这样的立法升级才能提升税法质量,实现税制的高质量发展。只有将税制结构优化与税收立法的完善紧密结合起来,才能形成有助于促进经济社会发展的“好的税制”,从而不断推进税制的现代化和国家治理的现代化。

此外,在“价值—规范”的分析框架下,还隐含着“结构—功能”分析框架。从“结构—功能”的视角看,税制结构的优化,有助于更好地发挥税制的多种功能,在建设现代化国家的新发展阶段,尤其需要强调发展理念和发展价值的引领,重视税制的宏观调控和保障稳定的功能,以及由此形成的促进和保障经济社会发展的功能。如果税制过于强调收入功能,就可能变成一种“汲取性制度”,只有重视税制的发展功能,才可能使其成为“包容性制度”。因此,从“收入导向型税制”向“发展导向型税制”的转变,对于我国税制结构与功能的优化都至为重要,不仅影响税制的改进方向,也关乎国家经济社会发展的未来。

---

① 税收制度也可以分为包容性制度和汲取性制度,前者更有助于保障和促进发展。参见阿西莫格鲁、罗宾逊:《国家为什么会失败》,李增刚译,长沙:湖南科学技术出版社2015年版,第51—58页。

② 与此相关,有研究者认为,税制改革要以高质量发展为导向,围绕国家治理现代化改革总目标,推动税制中性、简便、稳定、透明。参见刘尚希、樊轶侠:《论高质量发展与税收制度的适应性改革》,《税务研究》2019年第5期,第12—17页。

③ 税收是重要的政治工具,在税收立法过程中会体现重要的政治价值观。参见彼得斯:《税收政治学:一种比较的视角》,郭为柱、黄宁莺译,南京:江苏人民出版社2008年版,第55页。

税制结构优化及其价值引领问题,不仅是经济学需要研究的重要问题,更是法学特别是税法学的重要研究对象。基于税制的宏观和微观层面的结构问题,探讨其结构与功能的优化,以及相关价值的融入和引领,从而明晰税法制度的完善方向和路径,增进整体税制的合理性与合法性,是税法学研究历久弥新的重要任务。同时,构建"发展导向型"税制,推进税收法治现代化,尤其有助于深化税法理论乃至整体经济法理论研究,推动"发展法学"的发展。

The Structural Optimization of the Tax System and its Value Guidance

Zhang Shouwen

(*School of Law*, *Peking University*, *Beijing* 100871, *China*)

Abstract: The tax system reform occupies an important position in the comprehensive deepening of reforms, and its important path is the structural optimization of the tax system. For this purpose, we should explore the outstanding problems in the structure of China's tax system in terms of the system objective, system function, and system decentralization through the analysis of "value-norm" and "structure-function", revealing the internal connections between the direct and indirect structures of the tax system, among various structures of the tax categories, and between the structures of the central government and local authorities, and optimize the basic structure of tax categories. The basic goals of the tax system reform based on "unification of the tax laws, fair tax burden, and simplification of the tax system" should take into account such pluralistic values as efficiency and fairness, and freedom and order, so as to embody the rationality of the tax system. At the same time, the principle of law-based taxation should be implemented, and the principle and the spirit of rule of law should be adhered to, so as to embody the legitimacy of the tax system. In China, such structural optimization measures for the tax system as "reduction of tax and administrative charge" (减税降费) and "replacement of the business tax by a VAT" (营改增), are all the embodiment of the guidance of the development value on the basis of taking into account the pluralistic values. In view of all this, we should transform the former "income-oriented tax system" in our country into a "development-oriented tax system" in the new development stage for constructing a new development pattern. And then, we should build an "inclusive tax system" that is more helpful to promote economic and social development, continue to form good governance by good laws in the field of taxation, and promote the modernization of national governance and taxation governance.

Key words: tax system reform, structural optimization, value guidance, development orientation, rule of law in taxation

(责任编辑 郑 园)